

**ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗГІДНО З ВИМОГАМИ П(С)БО 30 “БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ” В ДИСЕРТАЦІЙНИХ ДОСЛІДЖЕННЯХ**

*Розглянуто основні положення наукової новизни дисертацій вітчизняних вчених, присвячених питанням бухгалтерського обліку та контролю біологічних активів і сільськогосподарської діяльності. Виділено основні невіршені проблеми*

**Постановка проблеми.** Впровадження ринкових механізмів господарювання, поява нових господарських структур різних форм власності в аграрному секторі економіки, інтеграція економіки України в світове співтовариство зумовлюють необхідність удосконалення бухгалтерського обліку і контролю як однієї з найважливіших функцій управління, що виявляє і систематизує дані про господарську діяльність підприємств, забезпечуючи при цьому прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Введення в дію з 01.01.2007 року П(С)БО 30 “Біологічні активи” докорінно змінило методологію ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Принциповим змінами, які вносяться П(С)БО 30 до існуючої практики обліку сільськогосподарської діяльності, є виділення рослин і тварин, які є об’єктами сільськогосподарської діяльності, в окрему облікову категорію – “біологічні активи”, оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та особливий порядок визначення фінансових результатів [4, с. 91].

Як зазначає професор Л.К. Сук, що не дивлячись на запропонований новий порядок обліку в сільському господарстві, він не має широкого застосування в світовій практиці, а в Україні це робиться вперше.

*Таблиця 1. Кандидатські дисертації, в яких розглядалися проблеми обліку біологічних активів і сільськогосподарської діяльності за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*

№ п/п	Автор	Тема кандидатської дисертації	Рік захисту
1.	Золотарьова Наталя Сергіївна	Облік і аналіз формування біологічних активів в інкубаторно-птахових підприємствах	2008
2.	Пасенко Вікторія Володимирівна	Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств	2008
3.	Сагайдак Р.А.	Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами	2008
4.	Кучеркова Світлана Олександрівна	Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах	2008
5.	Богач Борис Миколайович	Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства	2008
6.	Прохар Наталя Вікторівна	Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях	2009
7.	Тичук Зоряна Дем’янівна	Облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах	2009
8.	Скосир Юрій Миколайович	Облік витрат та аналіз ефективності реалізації продукції картоплярства	2009
9.	Вовчук Тетяна Іванівна	Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів	2009
10.	Бондур Тетяна Олександрівна	Бухгалтерське відображення процесів відтворення біологічних активів в рослинництві	2009
11.	Подольчук Олена Анатоліївна	Облік доходів сільськогосподарських підприємств	2009
12.	Случак Наталя Анатоліївна	Облік та внутрішній аудит витрат на не деревну лісопродукцію рослинного походження	2009
13.	Маліновська Катерина Олександрівна	Облік витрат і аналіз виробництва насінневої картоплі	2010
14.	Циліорик Ганна Іванівна	Облік та аудит доходів операційної діяльності сільськогосподарських підприємств	2010
15.	Сидоренко Роман Вікторович	Облік за центрами відповідальності в сільськогосподарських підприємствах	2010
16.	Китайчук Тетяна Геннадіївна	Облік та контроль товарно-матеріальних цінностей в аграрних формуваннях	2010
17.	Гончаренко Наталя Володимирівна	Облік та аналіз біологічних активів	2010
18.	Костякова Анна Анатоліївна	Облік витрат на виробництво продукції рослинництва	2010

\* www.nbuv.gov.ua – сайт Національної бібліотеки України ім. В. Вернадського

Систематизувавши кандидатські дисертації, бачимо, що в рік введення в дію сільськогосподарського бухгалтерського стандарту не було наукових досліджень, в 2008 році було захищено 5 робіт, у 2009 році – 7, а у

2010 році – 6 досліджень. У дисертаціях досліджувались питання обліку, аналізу та аудиту біологічних активів і сільськогосподарської діяльності, розроблено певні напрями вдосконалення методики їх обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** У науковій літературі теоретичні та практичні аспекти проблемних питань бухгалтерського обліку в сільському господарстві згідно з вимогами П(С)БО 30 “Біологічні активи” досліджували в своїх працях такі вітчизняні вчені-економісти, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем’яненко, В.М. Жук, І.В. Замула, О.О. Канцауров, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, Н.М. Малюга, Б.В. Мельничук, М.Г. Михайлов, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огічук, Л.К. Сук, П.Л. Сук та інші.

**Метою статті** є вивчення дисертаційних робіт, захищених на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора економічних наук в Україні протягом 2007-2010 рр. з метою визначення невіршених теоретично-методологічних питань з бухгалтерського обліку біологічних активів і сільськогосподарської діяльності.

**Викладення основного матеріалу.** Проблемні питання обліку, аналізу, контролю сільськогосподарської діяльності після затвердження і введення в дію П(С)БО 30 “Біологічні активи” неодноразово виступали об’єктами дослідження в українських дисертаційних дослідженнях (табл. 1).

Таблиця 2. Проблемні питання обліку біологічних активів, які розглядалися у кандидатських дисертаціях

№ п/п	Проблемні питання обліку операцій з біологічними активами, підняті у дисертаціях	Автори	Кількість дисертацій
1.	Облік, контроль і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств	Пасенко В.В., Кучеркова С.О., Прохар Н.В.	3
2.	Облік і аналіз формування біологічних активів в інкубаторно-птаховничих підприємствах	Золотарьова Н.С.	1
3.	Планування, облік і аудит лісових біологічних активів	Вовчук Т.І., Случак Н.А., Богач Б.М.	3
4.	Облік витрат та аналіз ефективності реалізації продукції картоплярства	Скосир Ю.М., Малиновська К.О.	2
5.	Облік товарно-матеріальних запасів	Тичук З.Д., Китайчук Т.Г.	2
6.	Облік та аудит доходів сільськогосподарських підприємств	Подоляничук О.А., Циліорук Г.І.	2
7.	Облік та контроль витрат на виробництво продукції рослинництва	Бондур Т.О., Костякова А.А.	2
8.	Облік та аналіз біологічних активів	Гончаренко Н.В.	1
9.	Облік за центрами відповідальності в сільськогосподарських підприємствах	Сидоренко Р.В.	1
10.	Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами	Сагайдак Р.А.	1

Згруповані дисертації подані у табл. 2, на основі якої побудована діаграма (рис. 1). Слід відмітити, що найбільш дослідженим напрямком є методика обліку, контролю і аналізу фінансових результатів та планування, облік та аудит лісових біологічних активів, яким присвячено по три кандидатських дисертації, що становить 34 % (по 17 %). По дві роботи захищені з проблематики обліку витрат та аналізу ефективності реалізації продукції картоплярства,

обліку товарно-матеріальних запасів, обліку та аудиту доходів сільськогосподарських підприємств та обліку та контролю витрат на виробництво продукції рослинництва (по 11 %). Питанням обліку і аналізу біологічних активів в інкубаторно-птаховничих підприємствах, обліку та аналізу біологічних активів, обліку за центрами відповідальності та внутрішньому контролю присвячено по одній кандидатській дисертації (6 %).

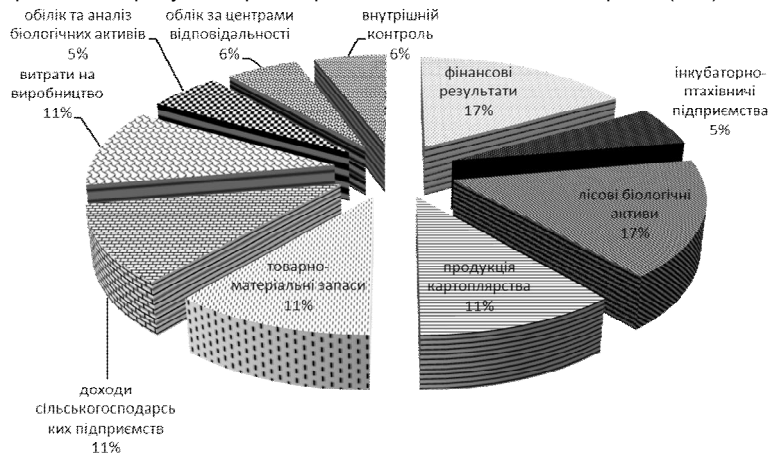


Рис. 1. Кандидатські дисертації щодо обліку сільськогосподарської діяльності та складових біологічних активів за 2007-2010 роки

Питання обліку, контролю та аналізу фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи" досліджувалися у дисертаціях Н.В. Прохар [15], В.В. Пасенко [13], С.О. Кучеркової [22].

Перша робота захищена у 2008 році Н.В. Прохар [15] була присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку й контролю фінансових результатів як засобу інформаційного забезпечення системи управління сільськогосподарськими формуваннями. Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням обліку й контролю фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях. При цьому автором вперше обґрунтовано загальні методичні підходи до побудови бухгалтерської інформаційно-матричної моделі фінансових результатів, удосконалено: тлумачення сутності поняття "прибуток" і "збиток", виділивши кількісну і якісну сторони у трактуванні цих категорій; класифікацію фінансових результатів у розрізі продуктивного (порядок формування) та правового (порядок використання) аспектів з метою деталізації облікової інформації за визначеними ознаками відповідно до потреб управління сільськогосподарським підприємством; форму та зміст бухгалтерських регістрів з обліку доходів, витрат і фінансових результатів за рахунок уведення довідкових рядків і граф, що сприятимуть підвищенню аналітичності облікової інформації та ефективності її використання в управлінні підприємством; форму Звіту про фінансові результати, застосувавши релевантний підхід до їх формування і виділивши фінансові результати від реалізації, зміни цін, володіння активами та від впливу інших факторів.

Для спрощення складання фінансової звітності Н.В. Прохар [15] запропоновано ведення Книги обліку доходів (витрат) від первісного визнання та зміни справедливої вартості сільськогосподарської продукції і

біологічних активів, яка містить інформацію про фактичну собівартість продукції і біологічних активів, їх справедливую вартість, очікувані витрати на місці продажу, дохід (витрати) та фінансові результати від первісного визнання, від зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Основними науковими проблемами, які вирішувалися в дисертації В.В. Пасенко "Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств" є:

1) розвиток теоретичних, науково-методичних та практичних аспектів чинної системи обліку й аналізу фінансових результатів аграрних підприємств;

2) необхідність розробки науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку і аналізу фінансових результатів із урахуванням вимог вітчизняних і міжнародних стандартів, а також передового досвіду [13].

Основними положеннями наукової новизни В.В. Пасенко є:

– розроблена відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи" форма розділу Приміток до річної фінансової звітності "Фінансовий результат за звітний рік від сільськогосподарської діяльності" шляхом узагальнення методичних особливостей визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності;

– запропоновано порядок формування наднормативних виробничих витрат, розроблено методику їх обліку на окремому субрахунку 905 "Наднормативні виробничі витрати" і типову кореспонденцію рахунків з рекомендаціями щодо їх аналітичного обліку та форму облікового регістру для їх відображення, які дають можливість удосконалити методику формування собівартості реалізованої продукції у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку;

– удосконалено форми облікових регістрів з обліку реалізації продукції (робіт, послуг) (Журнал-ордер № 11 с.-г., аналітичні дані), з обліку витрат (Журнал-ордер № 15 с.-г., аналітичні дані);

– розроблено методику проведення аналізу фінансових результатів аграрних підприємств та рекомендовано систему фінансових показників, які дадуть можливість кількісно й якісно оцінювати діяльність підприємств, визначати залежність між цією діяльністю і кінцевими результатами господарювання [13].

У роботі С.О. Кучеркової [22] досліджено теоретичні та методологічні основи формування і визначення сутності фінансових результатів; оцінено сучасний стан системи обліку фінансових результатів у великих і малих сільськогосподарських підприємствах; розроблено концептуальні підходи до використання П(С)БО 30 “Біологічні активи”; удосконалено класифікацію доходів підприємства і формування аналітичної інформації з обліку надзвичайних витрат; обґрунтовано пропозиції з розширення складу фінансової звітності і автоматизації процесу формування даних для складання форми 2 “Звіт про фінансові результати”.

Автор вважає, що однією з проблем при застосуванні П(С)БО 30 є оцінка продукції за справедливою вартістю при первісному визнанні, що суттєво впливає на розмір фінансових результатів. Тому впровадження П(С)БО 30 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів доцільно розповсюдити лише на сільськогосподарські підприємства, що підпадають під статус малих підприємств, так як методика визначення фінансових результатів у них близька до цього стандарту. При цьому оцінці за справедливою вартістю підлягають лише перехідні залишки продукції і незавершеного виробництва, як це передбачено П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємства”. Великі підприємства повинні вести облік та складати фінансову звітність в порядку, який існував до затвердження П(С)БО 30 “Біологічні активи”.

Дисертація Н.С. Золотарьової [14] присвячена питанням обліку витрат на формування біологічних активів в інкубаторно-птахівничих підприємствах та аналізу собівартості продукції інкубації.

Основні положення наукової новизни Н.С. Золотарьової:

– запропоновано класифікацію інкубаторних підприємств та обґрунтовано її вплив на організацію обліково-аналітичної роботи на підприємстві.

– удосконалено облік виробництва в частині реєстрації фактів здійснення послуг з інкубації яєць на давальницьких засадах, побудови аналітичного обліку витрат за калькуляційними статтями, номенклатуру яких запропоновано дисертантом.

– уточнено коефіцієнти перерахунку яєць різних видів птиці на умовні, досліджено питання періодичності калькулювання собівартості на ІПП та доведено переваги здійснення оперативних калькуляційних робіт над тими, що проводяться у кінці року.

– запропоновано розроблену спеціалізовану методику аналізу собівартості продукції інкубації, яка включає в себе послідовність, умови й методи проведення аналізу, визначає чинники формування собівартості продукції інкубації, з метою аналітичного забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності виробничої діяльності ІПП [14].

Три роботи присвячено лісовим біологічним ресурсам – Б.М. Богача “Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства” [20], Т.І. Вовчук “Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів” [5] та Н.А. Случак “Облік та внутрішній аудит витрат на недревну лісопродукцію рослинного походження” [18].

Основними проблемами, які вирішувалися у вказаних дисертаціях, відповідно є:

1) необхідність подальшого поглиблення теоретичних досліджень і прикладних розробок з питань виробничого обліку та аналізу витрат і доходів у розрізі процесів лісовирощування і лісоексплуатації та їх апробації на підприємствах лісового господарства;

2) на макрорівні – формування системи обліково-аналітичного забезпечення управлінських процедур і рішень, яка реалізує позитивні тенденції у взаємодії екології та економіки; на мікрорівні – оптимізація стратегічних планів ведення лісового господарства підприємствами галузі;

3) недостатньо розглянуто питання обліку витрат на побічну лісопродукцію рослинного походження, не визначено організаційні підходи до створення інформаційного забезпечення системи управління цими витратами та автоматизації обліку витрат на недревну лісопродукцію, не окреслено предметну область автоматизації обліку витрат на побічну лісопродукцію при побудові автоматизованих робочих місць бухгалтера, не розроблено методику внутрішнього аудиту витрат з урахуванням галузевих особливостей лісового господарства.

В роботах Ю.М. Скосир [10] та К.О. Малиновської [7] розглядаються проблеми обліку і аналізу витрат на виробництво продукції картоплярства та насінневої картоплі.

Ключовою проблемою дисертації Ю.М. Скосир [10] є відродження галузі, підвищення ефективності картоплярства, як однієї з найважливіших аграрних галузей економіки України, теоретичні та практичні питання обліку витрат, калькулювання собівартості й аналізу ефективності виробництва та реалізації картоплі. Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що вперше розроблено комплексний підхід до ведення управлінського обліку як інформаційної системи прийняття рішень в управлінні витратами у картоплярстві, обґрунтовано методичні прийоми економічного аналізу ефективності виробництва та реалізації картоплі у спеціалізованих підприємствах.

Дисертацію К.О. Малиновської [7] присвячено дослідженню теоретико-методологічних та практичних проблем обліку витрат виробництва, що формуються в системі бухгалтерського обліку для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів.

Автором виявлено специфіку виробництва насінневої картоплі та її вплив на організацію бухгалтерського обліку витрат; удосконалено методику обліку витрат і калькулювання собівартості насінневої картоплі та рекомендовано здійснювати облік витрат за ланками насінництва та калькулювати собівартість різних категорій насіння картоплі за попереднім методом; обґрунтовано класифікацію витрат, що здійснюються підприємствами селекційно-насінницької системи у картоплярстві; надано практичні рекомендації щодо автоматизації обробки даних процесу виробництва картоплі та їх використання для складання звітності й аналізу результатів виробництва; удосконалено форми документів первинного обліку насінневої продукції та обліку сорту як об’єкта права інтелектуальної власності; розроблено процедуру проведення економічного аналізу витрат виробництва.

Дві роботи присвячено проблематиці обліку товарно-матеріальних запасів на сільськогосподарських підприємствах – З.Д. Тичук “Облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах” [6] та Т.Г. Китайчуки “Облік та контроль товарно-матеріальних цінностей в аграрних формуваннях” [19].

Основними проблемами, які вирішувалися у вказаних дисертаціях є:

1) вивчення питань організації складського господарства, оцінки виробничих запасів, кваліфікованого підходу до вирішення організаційно-методичних питань щодо бухгалтерського обліку виробничих запасів та можливості широкого використання при цьому інформаційно-комп’ютерних технологій, що підвищуватиме якість отриманої обліково-аналітичної інформації;

2) розробка теоретичних і методичних засад та практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах, спрямованого на забезпечення обліково-аналітичною інформацією системи управління сільськогосподарських формувань;

3) узагальнення та удосконалення теоретичних положень бухгалтерського обліку і контролю товарно-матеріальних цінностей в аграрних формуваннях, розробці практичних рекомендацій з удосконалення формування об’єктивної інформації про товарно-матеріальні цінності у фінансовій звітності.

Так, З.Д. Тичук [6] на основі теоретичних розробок запропоновано концептуальні основи облікового відображення додаткових біологічних активів, що

забезпечить об'єктивність відображення господарських операцій з такими активами на рахунках бухгалтерського обліку в сільськогосподарських формуваннях та підвищить ефективність управління ними. Доведено необхідність віднесення саджанців до додаткових біологічних активів, а в бухгалтерському обліку доцільність їх відображення на рахунках, що містять інформацію про біологічні активи, а в Примітках до фінансової звітності в пункті "Біологічні активи в стані біологічних перетворень". Оскільки корми є продуктами переробки біологічних активів, на які не поширюється дія П(С)БО 30 "Біологічні активи", за результатами дослідження запропоновано відображати їх на аналітичному рахунку 2086 "Продукти переробки біологічних активів (корми)", а насіння – на аналітичному рахунку 2085 "Насіння".

Деякі аспекти бухгалтерського обліку та аудиту доходів підприємств аграрного сектору економіки розкриті у працях О.А. Подоляничук [11] і Г.І. Циліорик [17].

Проаналізуємо основні наукові результати, досягнуті О.А. Подоляничук. Автором поглиблено теоретичні та удосконалено методичні і організаційні аспекти бухгалтерського обліку доходів сільськогосподарських підприємств.

Основні положення наукової новизни О.А. Подоляничук [11]:

- обґрунтовано та визначено сутність категорії "дохід від сільськогосподарської діяльності" що забезпечить конкретизацію інформації для потреб управління та поліпшення організації синтетичного та аналітичного обліку;
- розроблено модель контролю процесу отримання доходів за видами діяльності з урахуванням прогнозних тенденцій сезонного характеру, що сприяє адаптації облікового процесу до потреб прийняття управлінських рішень;
- удосконалено тлумачення поняття "дохід"

класифікацію доходів за видами діяльності, джерелами формування та інформаційними потребами користувачів, методикою відображення інформації про доходи на рахунках бухгалтерського обліку, елементи облікової політики щодо класифікації доходів за видами діяльності та джерелами їх отримання;

- дістали подальший розвиток рекомендації з удосконалення системи рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності", методичні підходи до формування

форми звітності № 2 "Звіт про фінансові результати", форми внутрішньої звітності сільськогосподарських підприємств.

Дисертація Г.І. Циліорик [17] присвячена подальшому розвитку наукових, методологічних засад та практичному застосуванню організації і методології обліку доходів операційної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Основні результати, які складають наукову новизну дисертаційного дослідження, характеризуються наступними теоретичними і практичними положеннями:

- здійснені дослідження теоретичних положень економічного змісту доходів, прибутку, з'ясовано їх сутність як об'єктів облікового спостереження, виміру і систематизації даних;
- обґрунтовано необхідність визначення категорії "дохід", уточнено його суть в теоретичному плані з визначенням його значення в діяльності сільськогосподарського підприємства;
- виявлені проблеми організації обліку, що потребують розв'язання;
- розроблені рекомендації щодо удосконалення організації обліку на сільськогосподарських підприємствах у вигляді запропонованих рахунків для обліку доходів, отриманих від реалізації поточних біологічних активів з метою забезпечення аналітичності та якості інформації фінансової звітності;
- запропоновані концептуальні підходи щодо інтегрованої побудови внутрішньогосподарського контролю доходів операційної діяльності, що дозволить аналізувати причини виникнення ризиків та сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Проблему методології та організації обліку виробництва в рослинництві досліджували в своїх працях Т.О. Бондур [1] і А.А. Костякова [9].

Т.О. Бондур [1] першою після затвердження і введення П(С)БО 30 "Біологічні активи" здійснила дослідження теоретико-методологічних засад обліку процесів відтворення біологічних активів рослинництва та розробила ряд практичних рекомендацій щодо його удосконалення. Мета, завдання, предмет, об'єкт дослідження та основні положення наукової новизни дисертаційної роботи Т.О. Бондур наведено в табл. 3.

Таблиця 3. Основні положення дисертації Т.О. Бондур [1]

Автор	Бондур Тетяна Олександрівна
Назва дисертації	Бухгалтерське відображення процесів відтворення біологічних активів в рослинництві
Мета дослідження	Обґрунтувати теоретико-методологічні засади обліку виробництва біологічних активів та продукції рослинництва, а також розробити напрями щодо підсилення його впливу на теорію та практику відображення витрат рослинництва в сільськогосподарських формуваннях
Завдання дослідження	<ul style="list-style-type: none"> <li>– розкрити суть біологічних активів як об'єкта обліку і контролю в рослинництві та запропонувати вдосконалену їх класифікацію відповідно до призначення та часу, протягом якого вони здатні давати продукцію;</li> <li>– дослідити еволюцію розвитку методів обліку витрат рослинництва та запропонувати найбільш ефективну систему калькулювання собівартості біологічних активів і продукції рослинництва;</li> <li>– розробити рекомендації щодо вибору найбільш оптимального методу оцінки всіх видів біологічних активів та продукції рослинництва для забезпечення достовірності інформації про їх реальну вартість при складанні бухгалтерської звітності;</li> <li>– удосконалити Наказ про облікову політику підприємства та документообіг з метою ефективнішої організації бухгалтерського обліку в агроформуваннях;</li> <li>– удосконалити групування статей витрат за економічними елементами та номенклатуру калькуляційних статей витрат виробництва в рослинницькій галузі для організації аналітичного обліку ведення органічного землеробства;</li> <li>– уточнити методику оперативного контролю за витратами основного виробництва в галузі рослинництва, що забезпечить ефективне управління виробничим процесом з боку керівників структурних підрозділів та підприємства в цілому.</li> </ul>
Предмет дослідження	Комплекс теоретичних, методологічних та організаційних проблем обліку виробництва біологічних активів та продукції рослинництва з метою створення такої його системи, яка б відповідала внутрішньогосподарським і загальногосподарським вимогам управління
Об'єкт дослідження	Процес обліку основного виробництва в сільськогосподарських підприємствах, що виробляють біологічні активи та продукцію рослинництва певного спрямування.
Основні положення наукової новизни	<ul style="list-style-type: none"> <li>– обґрунтовано використання історичної (фактичної) собівартості в оцінці біологічних активів та продукції рослинництва і розроблено форму Калькуляційного листа, що дозволить визначати собівартість біологічних активів окремо від собівартості сільськогосподарської продукції;</li> <li>– розширено економічний зміст категорії "біологічний актив" та класифікацію біологічних активів рослинництва, враховуючи об'єкти обліку витрат та їх оцінку;</li> <li>– наголошено на необхідності впровадження заходів щодо біологізації галузі рослинництва як одного з факторів підвищення конкурентоспроможності продукції сільськогосподарського виробництва;</li> <li>– удосконалено класифікацію біологічних активів рослинництва за двома ознаками: часом дозрівання та ступенем готовності до кінцевого споживання чи подальшого використання для отримання продукції;</li> <li>– визначено склад елементів витрат на біологічні перетворення біологічних активів та склад статей витрат виробництва продукції рослинництва;</li> <li>– обґрунтовано доцільність використання попроцесного методу обліку витрат, оскільки він дає можливість визначати витрати на кожній стадії виробництва;</li> <li>– розроблено дві форми документів, що дозволять проводити господарський контроль за виробничою діяльністю в галузі рослинництва – "Акт інвентаризації наявності та витрат на вирощування біологічних активів рослинництва" та "Акт інвентаризації наявності та витрат на збирання продукції рослинництва", які враховують показники якості об'єктів інвентаризації;</li> <li>– запропоновано удосконалений зміст Наказу про облікову політику підприємства в частині ведення контролю з боку працівників облікового апарату за витратами, які впливають на якість продукції рослинництва.</li> </ul>

Аналіз основних положень розглянутої дисертаційної роботи дозволив визначити, що в дослідженні вирішувалися такі основні наукові проблеми, зокрема – вдосконалення бухгалтерського відображення процесів відтворення біологічних активів в рослинництві; впровадження заходів щодо екологізації галузі рослинництва з метою поліпшення якості та підвищення конкурентоспроможності продукції сільськогосподарського виробництва; забезпечення ефективної організації управлінського обліку виробництва біологічних активів та продукції рослинництва, розробка напрямів щодо підсилення його впливу на теорію та практику відображення витрат рослинництва в сільськогосподарських формуваннях.

Дисертація А.А. Костякової [9] присвячена теоретичному обґрунтуванню та розробці організаційно-методичних підходів і практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. Наукова новизна роботи полягає у вдосконаленні обліку і методу розподілу накладних витрат, побудови обліку витрат за центрами відповідальності на засадах внутрішньогосподарського розрахунку з урахуванням організаційно-технологічних особливостей вирощування продукції рослинництва; уточненні економічної сутності витрат і витрат виробництва, обґрунтовано їх склад і класифікацію в обліку щодо потреб галузевого управління рослинництвом; обґрунтуванні методичних підходів до визначення витрат виробництва продукції рослинництва в обліку; висвітленні методичних підходів до розрахунку економічних показників розвитку підприємства.

Робота Н.В. Гончаренко [16] присвячена дослідженню актуальних проблем удосконалення методології бухгалтерського обліку біологічних активів у контексті реформування національної системи обліку відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Автором удосконалено методологічні засади бухгалтерського обліку поточних біологічних активів рослинництва за рахунок уточнення об'єктів обліку витрат на формування додаткових біологічних активів рослинництва (розсада, саджанці, живці) залежно від напрямку їх використання і обґрунтовано доцільність відкриття на субрахунок (рахунок 23 "Виробництво") аналітичних рахунків "Вирощування розсади (саджанців, живців) для внутрігосподарських потреб" і "Вирощування розсади (саджанців, живців) для реалізації" з подальшою деталізацією по видам культур, сортам. Це дозволить формувати обліково-аналітичну інформацію для розрахунку собівартості додаткових біологічних активів рослинництва залежно від технології вирощування, здійснювати оперативний контроль за витратами в процесі біологічних перетворень, здійснювати стратегічне і оперативне планування виробничої діяльності.

Для удосконалення кореспонденції рахунків з первісного визнання біологічних активів пропонується рахунок 23 "Виробництво" використовувати лише для обліку операційних витрат. Різницю між справедливою вартістю біологічних активів та витратами доцільно відносити на рахунок доходів (витрат) шляхом прямого збільшення (зменшення) вартості таких активів.

У зв'язку з цим Н.В. Гончаренко [16] пропонується відображати первісне визнання біологічних активів у бухгалтерському обліку за допомогою кореспонденції рахунків [1]:

1. Облік витрат, пов'язаних з отриманням поточних біологічних активів:

Д-т 23 "Виробництво"

К-т 66,65, 20,13, 63 та ін.

2. Первісне визнання поточних біологічних активів:

Д-т 21 "Поточні біологічні активи"

К-т 23 "Виробництво"

3. Визначення іншого операційного доходу від первісного визнання поточних біологічних активів:

Д-т 21 "Поточні біологічні активи"

К-т 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"

4. Визнання інших операційних витрат від первісного визнання поточних біологічних активів:

Д-т 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"

К-т 21 "Поточні біологічні активи"

В частині визначення іншого операційного доходу від первісного визнання поточних біологічних активів такий порядок обліку пропонує також професор П.К. Сук [23, с. 132]. При цьому він зазначає "...що запис по дебету рахунку 23 "Виробництво" і по кредиту рахунку 71 "Інший операційний дохід" робити не логічно. Адже сума витрат не може змінюватися від способу оцінки одержаної продукції. Все що витратили, те може бути відображено і в бухгалтерському обліку. Скільки б ми не змінювали оцінку продукції, затрати мають залишатися такими як вони є, якщо ми хочемо мати інформацію про рівень собівартості продукції. Саме для підрахунку витрат служить дебет рахунку 23 "Виробництво". Його не можна змінювати в залежності від наших побажань і методик. Затрати є такі, які фактично проведені і їх не можна збільшити за рахунок доходів" [2, с. 133].

Проблемам методики, теоретичного та практичного обґрунтування питань обліку за центрами відповідальності на сільськогосподарських підприємствах присвячена дисертація Р.В. Сидоренка [12]. Основними науковими проблемами є: відсутність розроблених методик обліку, аналізу і оцінки результатів діяльності підрозділів, що повинні включати в себе внутрішню звітність центру відповідальності, порядок обліку діяльності кожного центру і власне оцінювання діяльності; забезпечення систематичного контролю за діяльністю підрозділів з метою отримання необхідної поточної інформації.

Р.А. Сагайдак [3] в кандидатській дисертації розглянув теоретичні, методичні і практичні питання організації та методики внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах. Автором сформульовано теоретичні основи внутрішнього контролю і його роль в підвищенні ефективності сільськогосподарського виробництва; доповнено класифікацію видів контролю за логічно-організаційною ознакою та систему принципів фінансово-господарського контролю; здійснено оцінку стану відомчого контролю та його практичну реалізацію в підприємствах АПК, уточнено зміст і визначення поняття «ревізія»; уточнено сутність ревізії та її місце в системі внутрішнього контролю і роль в управлінні підприємством; подано рекомендації щодо удосконалення оформлення результатів ревізії.

В 2009 році в Україні захищено дисертацію на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, де розглядалися окремі питання обліку біологічних активів та сільськогосподарської діяльності П.Л. Суком [8] на тему "Облік виробництва і реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах: методологія і практика", а в 2010 році дві дисертації – у Києві В.М. Жуком [21] на тему "Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика" та в Житомирі І.В. Замулою [2] на тему "Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія". Їх тематика, основні проблеми та наукові результати, що виносилися на захист, наведено в додатку.

Як зазначає П.Л. Сук [8], "розробка П(С)БО 30 "Біологічні активи", викликала серед учених велику дискусію і виникнення нових невирішених питань. Методика обліку сільськогосподарської діяльності стала відмежовуватися від загальних правил ведення обліку, почали ігноруватися загальноприйняті в економіці підходи до визначення вартості і собівартості готової продукції, моменту її реалізації та підрахунку фінансових результатів". Автором удосконалено методологію обліку процесів виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції, обґрунтовано застосування сільськогосподарськими підприємствами методів калькулювання собівартості продукції і методів розподілу витрат між продукцією, що спільно виготовляється, розглянуто особливості організації обліку в центрах відповідальності і доведено необхідність застосування трансфертних цін при передачі продукції між підрозділами.

Наукові результати дослідження В.М. Жука [21], що стосуються методології бухгалтерського обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції полягають в уточненні аналітичних об'єктів обліку; посиленні ролі виробничого обліку; перегляді методологічних підходів щодо оцінки; обґрунтуванні доцільності застосування цих методологічних підходів для різних форм господарювання. Автором розроблено методику оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, що включає: організаційні підходи; методики аналізу джерел інформації; порядок документального оформлення визначення справедливої вартості за об'єктами оцінки; алгоритми застосування методів визначення справедливої вартості; оформлення бухгалтерських записів і справ; розробку відповідних документів і реєстрів.

І.В. Замула [2] розглядає біологічні активи як складову природно-ресурсного потенціалу. Однією з найгостріших проблем сьогодення є виробництво продуктів, що містять ГМО. Впровадження у виробництво ГМО, використання кормів і живлення харчової продукції з ГМ-компонентами є небезпечними для здоров'я людини та може призвести до негативного впливу на навколишнє середовище. Постала проблема задоволення потреб споживачів якісними продуктами та інформування про їх склад. Дієвим інструментом у вирішенні цього є система бухгалтерського обліку. Автором в дисертації розроблено методологічні положення бухгалтерського обліку генетично модифікованих організмів (ГМО), що сприяє забезпеченню екологічної інформацією систему управління мікро- та макрорівнів. Реалізація наведених пропозицій забезпечить надання достовірної інформації користувачам щодо складу та корисності для здоров'я живих організмів продуктів, що ними споживаються. Формування достовірної облікової інформації про склад продукції створює умови для забезпечення соціальної безпеки суспільства.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, проблемним питанням обліку сільськогосподарської діяльності та біологічних активів з 2007-го року присвячено понад 20 дисертаційних досліджень, але додаткового дослідження потребують теоретичні, методичні та науково-практичні засади удосконалення бухгалтерського обліку та контролю біологічних активів з точки зору вирощування екологічно чистих біологічних активів і екологічно безпечної продукції рослинництва, що в умовах екологічної кризи відіграє важливе значення. При цьому особливу увагу необхідно приділити генетично модифікованим біологічним активам і господарським операціям з їх біологічних перетворень та сільськогосподарській продукції, що містить ГМО.

#### Список використаної літератури:

1. Бухгалтерське відображення процесів відтворення біологічних активів в рослинництві: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Т.О. Бондур; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 21 с. – укр. 2. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / І.В. Замула; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 36 с. – укр. 3. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Р.А. Сагайдак; Нац. аграр. ун-т. – К., 2008. – 21 с. – укр. 4. Канцуров О.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи" [Текст] / О.О. Канцуров // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 91-95. 5. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Т.І. Вовчук; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 21 с. – укр. 6. Облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / З.Д. Тичук; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 18 с. – укр. 7. Облік витрат і аналіз виробництва насінневої

картоплі: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / К.О. Маліновська; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2010. – 20 с. – укр. 8. Облік виробництва і реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах: методологія і практика: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / П.Л. Сук; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2009. – 42 с. – укр. 9. Облік витрат на виробництво продукції рослинництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / А. А. Костякова; ННЦ "Ін-т аграр. економіки". – К., 2010. – 20 с. – укр. 10. Облік витрат та аналіз ефективності реалізації продукції картоплярства: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Ю.М. Скосир; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2008. – 21 с. – укр. 11. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / О.А. Подолячук; "Інститут аграрної економіки" УААН, національний науковий центр. – К., 2009. – 21 с. – укр. 12. Облік за центрами відповідальності в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Р.В. Сидоренко; Ін-т аграр. економіки УААН України. – К., 2010. – 18 с. – укр. 13. Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / В.В. Пасенко; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2008. – 21 с. – укр. 14. Облік і аналіз формування біологічних активів в інкубаторно-пташівничих підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Н.С. Золотарьова; Нац. аграр. ун-т. – К., 2008. – 20 с. – укр. 15. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Н.В. Прохар; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 20 с. – укр. 16. Облік та аналіз біологічних активів: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Н.В. Гончаренко; Ін-т аграр. економіки. – К., 2010. – 20 с. – укр. 17. Облік та аудит доходів операційної діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Г.І. Циліорик; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2010. – 22 с. – укр. 18. Облік та внутрішній аудит витрат на недревну лісопродукцію рослинного походження: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Н.А. Случак; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2009. – 20 с. – укр. 19. Облік та контроль товарно-матеріальних цінностей в аграрних формуваннях: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Т.Г. Китайчук; Ін-т аграр. екон. УААН. – К., 2010. – 24 с. – укр. 20. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Б.М. Богач; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2008. – 20 с. – укр. 21. Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / В.М. Жук; Ін-т аграр. економіки УААН України. – К., 2010. – 36 с. – укр. 22. Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / С.О. Кучеркова; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2008. – 21 с. – укр. 23. Сук Л.К. Облік біологічних активів [Текст] / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9-10. – С. 128-134.

КУЗЬМОВИЧ Павло Миронович – старший викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, ВП НУБІП України "Бережанський агротехнічний інститут", здобувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:  
– проблеми обліку та контролю поточних біологічних активів рослинництва.

Стаття надійшла до редакції: 11.03.2012 р.